



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
od 21. prosinca 2016.¹

Predmet C-633/15

**London Borough of Ealing
protiv
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio sud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezna komora), Ujedinjena Kraljevina))

„PDV – Izuzeća – Pružanje usluga usko povezanih sa sportom – Isključenje izuzeća u slučaju opasnosti od narušavanja tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u“

I – Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 133. prvog stavka i drugog stavka točke (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2. Taj je zahtjev upućen u postupku između London Borough of Ealing (općina Ealing iz šire londonske regije) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (porezno i carinsko tijelo Ujedinjene Kraljevine; u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s naplativošću poreza na dodanu vrijednost (PDV) na ulaznicama za sportske objekte primljenima od Londonska općina Ealing.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3. Članak 13.A Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet — zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (SL 1977., L 145, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), naslovljen „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa“, određuje kako slijedi:

„1. Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, i u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

[...]

¹ — Izvorni jezik: francuski

(m) određene usluge koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem[,] a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju;

[...]

2.

(a) Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) stavka 1. ovog članka tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednim od ili više sljedećih uvjeta:[...]

— mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u;

[...]” [neslužbeni prijevod]

4. U skladu s člankom 28. stavkom 3. točkom (a) te direktive države članice bi tijekom prijelaznog razdoblja mogle nastaviti primjenjivati PDV u transakcijama koje su izuzete na temelju članka 13. ili 15. iz Priloga E tog direktivi.

5. Točka 4. tog Priloga sadržavala je izuzeće predviđeno člankom 13.A stavkom 1. točkom (m) Šeste direktive. Točka 4. stavljena je izvan snage, s učinkom od 1. siječnja 1990., na temelju članka 1. stavka 1. točke 1. Osamnaeste direktive Vijeća 89/465/EEZ od 18. srpnja 1989. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet — ukidanje pojedinih odstupanja navedenih u članku 28. stavku 3. Šeste direktive (SL 1989., L 226, str. 21.) (u daljnjem tekstu: Osamnaesta direktiva). Navedeni članak 1. stavak 1. točka 1. glasi kako slijedi:

„[Šesta direktiva] ovime se mijenja kako slijedi:1. S 1. siječnja 1990. ukidaju se transakcije iz točaka 1., 3. do 6. [...] Priloga E.

One države članice koje su 1. siječnja 1989. porezom na dodanu vrijednost obuhvatile transakcije navedene u točkama 4. i 5. Priloga E ovlaštene su primijeniti uvjete iz članka 13.A stavka 2. točke (a) završne alineje i na pružene usluge te isporučene proizvode, kao što je navedeno u članku 13.A stavku 1. točkama (m) i (n), ako takve aktivnosti provode subjekti javnog prava.” [neslužbeni prijevod]

6. Direktivom 2006/112, u skladu s člancima 411. i 413., stavljeno je izvan snage i zamijenjeno, s učinkom od 1. siječnja 2007., zakonodavstvo Unije o porezu na dodanu vrijednost, uključujući Šestu direktivu. U skladu s uvodnim izjavama 1. i 3. Direktive 2006/112, preinaka teksta Šeste direktive bila je nužna kako bi se osigurao jasan i racionalan prikaz svih primjenjivih odredaba, s preinačenom strukturom i formulacijom, bez dovođenja, u načelu, do značajnih promjena. Odredbe te direktive stoga su, u bitnom, jednake odgovarajućim odredbama Šeste direktive.

7. Članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 određuje kako slijedi:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju kada ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]” [neslužbeni prijevod]

8. Članak 132. stavak 1. točka (m) te direktive, koji se nalazi u poglavlju 2. glave IX., „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, određuje kako slijedi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

isporuka određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem[,] a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju.”

9. U skladu s člankom 133. Direktive 2006/112:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka [...] (m) i [...] iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju s jednim ili više sljedećih uvjeta:

[...]

(d) mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

Države članice koje su, u skladu s Prilogom E [Šestoje direktivi] 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na transakcije iz članka 132. stavka 1. točaka (m) i (n) mogu također primijeniti uvjete utvrđene u točki (d) prvog stavka ovog članka u slučaju kada je predmetnoj isporuci roba ili usluga od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće.”

B – *Pravo Ujedinjene Kraljevine*

10. Tijekom prijelaznog razdoblja iz članka 28. stavka 3. Šeste direktive Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske nastavila je oporezivati pružanje usluga koje su usko povezane sa sportom i tjelesnim odgojem, a koje isporučuju neprofitne organizacije. U grupi 10. Priloga 6. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1983. samo dvije od tih isporuka usluga bile su izuzete od PDV-a: s jedne strane, odobrenje koje bilo koje profitno ili neprofitno tijelo izdaje za pravo na sudjelovanje u sportskom natjecanju ako je naknada za to pravo u cijelosti namijenjena za financiranje nagrade ili nagrada koje se dodjeljuju na tom natjecanju i, s druge strane, odobrenje koje neprofitni subjekt, osnovan u svrhu sporta ili tjelesne rekreacije, izdaje za pravo na sudjelovanje u natjecanju u takvoj aktivnosti.

11. S učinkom od 1. siječnja 1994. Ujedinjena Kraljevina izuzela je sportske usluge koje neprofitni subjekti isporučuju pojedincima, osim nekoliko iznimki. U skladu s grupom 10. Priloga 9. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1994. to izuzeće trebalo se primjenjivati na sljedeće:

- „1. Dodjela prava na sudjelovanje u natjecanju u sportu ili tjelesnoj rekreaciji ako se naknada za dodjelu sastoji od novca koji će se u cijelosti pridodati iznosu za nagradu ili nagrade koje se dodjeljuju u tom natjecanju.
2. Dodjela prava na sudjelovanje u natjecanju u takvoj aktivnosti koju provodi tijelo koje ispunjava uvjete, osnovano u svrhu sporta ili tjelesne rekreacije.
3. Pružanje usluga koje tijelo koje ispunjava uvjete isporučuje pojedincu, osim pojedincu koji nije član ako tijelo funkcionira po načelu članstva, usko povezanih sa sportom ili tjelesnim odgojem, i za njih ključnih, u kojima pojedinac sudjeluje.”

12. U bilješki 2.A u grupi 10. „tijelo koje ispunjava uvjet” definirano je kao neprofitni subjekt koji ispunjava određene uvjete. U skladu s bilješkom 3. u grupi 10., neprofitni subjekti javnog prava (odnosno lokalne vlasti, tijela državne uprave i tijela na popisu koji je 1993. objavio Office of Public Service and Science (Ured za javne usluge i znanost)) ne mogu se smatrati „tijelima koja ispunjavaju uvjete” u smislu točke 3. grupe 10. Priloga 9. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.

III – Glavni postupak i prethodna pitanja

13. Općina Ealing iz šire londonske regije lokalno je tijelo koje upravlja sportskim objektima kao što su sportske dvorane i bazeni. Tijekom razdoblja od 1. lipnja 2009. do 31. kolovoza 2012. platila je PDV plaćen na ulaznice za te sportske objekte.

14. Smatrajući da bi to pružanje usluga trebalo biti izuzeto od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112, zatražila je od poreznih tijela povrat PDV-a koji je bio plaćen na te usluge. Njezin je zahtjev odbijen s obrazloženjem da su nacionalnim zakonodavstvom iz tog izuzeća isključene sportske usluge koje pružaju lokalna tijela, poput općine Ealing iz šire londonske regije, u skladu s člankom 133. stavkom 1. točkom (d) te direktive.

15. Općina Ealing iz šire londonske regije pokrenula je postupak protiv te odluke pred sudom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezno vijeće), Ujedinjena Kraljevina). Pred tim je sudom tvrdila da se Ujedinjena Kraljevina ne može osloniti na članak 133. stavak 2. te direktive jer nacionalnim zakonodavstvom od 1. siječnja 1989. nisu sve sportske usluge podložne PDV-u, nego su samo neka pružanja takvih usluga izuzeta. Osim toga, na temelju te odredbe nije dopušteno isključenje lokalnih tijela iz izuzeća s obzirom na sportske usluge, dok su izuzete iste usluge koje pružaju druge neprofitne organizacije. Naposljetku, budući da je na temelju članka 133. trebalo „u svakom pojedinačnom slučaju” procijeniti pitanje o tome je li vjerojatno da će se izuzećem prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja, državama članicama nije dopušteno iz tog izuzeća isključiti sva lokalna tijela.

16. Sud koji je uputio zahtjev navodi da općina Ealing iz šire londonske regije ne tvrdi da djeluje kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 kad pruža svoje usluge. Ona djeluje kao neprofitno tijelo u smislu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive, čije su usluge usko povezane sa sportom, a isporučuju se osobama koje sudjeluju u sportu.

17. Prema mišljenju tog suda, isključivo su značenje, područje primjene i primjena članka 133. stavka 1. točke (d) i stavka 2. te direktive doveli do spora u glavnom postupku. S obzirom na to, sud koji je uputio zahtjev navodi da za kupce ne postoji objektivna razlika između prirode usluga koje isporučuje općina Ealing iz šire londonske regije i onih koje isporučuju ostala neprofitna tijela.

18. U tim je okolnostima First-Tier Tribunal (Tax Chamber) odlučio prekinuti postupak i uputiti sljedeća pitanja Sudu:

- „1. Je li Ujedinjena Kraljevina, u skladu s člankom 133. drugim stavkom Direktive 2006/112, ovlaštena primijeniti uvjet iz točke (d) tog članka na subjekte javnog prava[, s jedne strane,] u slučaju u kojemu je Ujedinjena Kraljevina relevantne transakcije smatrala oporezivima na dan 1. siječnja 1989., dok je na isti dan za druge sportske usluge primijenila izuzeće i, [s druge strane,] u slučaju u kojemu predmetne transakcije nisu bile izuzete na temelju nacionalnog prava prije nego što je Ujedinjena Kraljevina primijenila uvjet iz članka 133. [prvog stavka] točke (d) te direktive?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, je li Ujedinjena Kraljevina ovlaštena primijeniti uvjet iz članka 133. [prvog stavka] (d) Direktive 2006/112 na neprofitne subjekte javnog prava a da pritom taj isti uvjet ne primijeni na neprofitne subjekte javnog prava?

3. Ako je odgovor na drugo pitanje potvrđan, je li Ujedinjena Kraljevina ovlaštena isključiti sve javne neprofitne subjekte od mogućnosti izuzeća prema članku 132. stavku 1. točki (m) [Direktive 2006/112] a da pritom ne utvrdi u svakom pojedinačnom slučaju može li izuzeće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u?"

IV – Postupak pred Sudom

19. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku predan je Sudu 30. studenoga 2015. Općina Ealing iz šire londonske regije, Vlada Ujedinjene Kraljevine i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja.

20. Tijekom rasprave koja je održana 26. listopada 2016. općina Ealing iz šire londonske regije, Vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija podnijele su svoja usmena očitovanja.

V – Analiza

A – Uvodna očitovanja

21. Opće pravilo u pitanjima u vezi s PDV-om, utvrđeno člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive 2006/112, jest da isporuka robe i usluga, od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav, u zamjenu za plaćanje na teritoriju države članice podliježe PDV-u.

22. Članak 13. Direktive 2006/112 iz okvira pojma poreznog obveznika u svrhu PDV-a izuzima subjekte javnog prava u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela. S druge strane, ako neprofitno tijelo javnog prava djeluje na jednak način kao tijela koja nisu tijela javnog prava (odnosno na jednak način kao privatni gospodarski subjekti), ono podliježe PDV-u u pogledu oporezivih aktivnosti i transakcija.

23. Države članice su na temelju članka 132. stavka 1. Direktive 2006/112 obvezne izuzeti velik broj slučajeva u korist određenih aktivnosti od općeg interesa, uključujući, u točki (m) te odredbe, sportske usluge ako ih pružaju neprofitna tijela. Cilj koji zakonodavac Unije nastoji postići jest poticati bavljenje sportskom i tjelesnom aktivnošću zahvaljujući prednostima koje donose za građane u pogledu tjelesnog razvoja i zdravlja.

24. Odstupajući od pravila utvrđenog u članku 132. stavku 1. točki (m), članak 133. stavak 1. te direktive državama članicama daje mogućnost uvjetovanja davanja prava na izuzeće neprofitnim tijelima koja nisu subjekti javnog prava ispunjenjem četiriju uvjeta, uključujući u točki (d) te odredbe, uvjet povezan s tržišnim natjecanjem. U skladu s tim uvjetom „mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u”.

25. Sve države članice mogu primijeniti to odstupanje.

26. Samo u državama članicama koje su, na temelju Priloga E Šestoj direktivi, 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge² članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112 pruža mogućnost dodatnog odstupanja na temelju kojeg te države članice mogu neprofitnim subjektima javnog prava odobriti izuzeće podložno samo uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem, odnosno uvjetu iz članka 133. stavka 1. točke (d) te direktive. Točno je da se ostali uvjeti utvrđeni u toj odredbi i, u svakom slučaju, uvjeti utvrđeni u točkama (a) i (b) prirodnije primjenjuju na neprofitna tijela privatnog prava³.

27. Iz prethodno navedenog proizlazi da je povoljnije porezno postupanje rezervirano za neprofitne subjekte javnog prava u državama članicama koje su, na temelju Priloga E Šestoj direktivi, 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge te u državama članicama koje nisu iskoristile tu mogućnost.

28. Ukratko, države članice koje su, na temelju Priloga E Šestoj direktivi, 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće četirima uvjetima utvrđenima u članku 133. stavku 1. ako je predmetni pružatelj sportskih usluga neprofitni subjekt javnog prava, dok u slučaju neprofitnih subjekata javnog prava davanje izuzeća može biti podložno samo uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem.

29. Države članice koje nisu iskoristile mogućnost ponuđenu u Prilogu E Šestoj direktivi mogu davanje prava na izuzeće uvjetovati samo neprofitnim subjektima koji nisu subjekti javnog prava, jer su neprofitni subjekti javnog prava definitivno izuzeti na temelju članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive. Ako države članice ne nametnu takve uvjete, usluge o kojima je riječ svakako su izuzete za sva neprofitna tijela.

30. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je Ujedinjena Kraljevina jedna od država članica koja je 1. siječnja 1989., primjenjujući Prilog E Šestoj direktivi, primijenila PDV na sportske usluge.

31. Očito je da se zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine koje je predmet glavnog postupka automatski za neprofitne subjekte javnog prava (uključujući lokalne vlasti kao što je općina Ealing iz šire londonske regije) isključuje mogućnost korištenja izuzeća od PDV-a za sportske usluge⁴, bez upućivanja na uvjet povezan s tržišnim natjecanjem kojim Ujedinjena Kraljevina može uvjetovati davanje izuzeća na temelju članka 133. stavka 2. Direktive 2006/112.

32. Stoga bi Sud mogao zauzeti stajalište da su prethodna pitanja isključivo hipotetska, s obzirom na to da se pita je li Ujedinjenoj Kraljevini dopušteno subjektima javnog prava nametnuti uvjet povezan s tržišnim natjecanjem iz članka 133. stavka 1. točke (d) te direktive, i, ako je dopušteno, na temelju kojih uvjeta, iako taj uvjet nije utvrđen ni u zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine niti u bilješkama obrazloženja koje je izdala vlada Ujedinjene Kraljevine. Tada bi bilo potrebno zaključiti da PDV primijenjen na sportske usluge koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava nema pravnu osnovu jer je pravilo izuzeće koje potencijalno podliježe uvjetima, što nije slučaj s pravilom Ujedinjene Kraljevine koje, kao što je Ujedinjena Kraljevina izjavila na raspravi, jednostavno isključuje pružanje tih usluga iz izuzeća.

2 — Prema mišljenju Komisije, države članice na koje se odnosi ta odredba su Savezna Republika Njemačka i Ujedinjena Kraljevina.

3 — U skladu s člankom 133. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2006/112, „dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga”. Na temelju točke (b) te odredbe „te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih aktivnosti”. U skladu s člankom 133. stavkom 1. točkom (c) te direktive „ti subjekti moraju zaračunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zaračunavaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u”.

4 — Uz iznimku prava na sudjelovanje u sportskim natjecanjima koja su izuzeta od PDV-a za sva neprofitna tijela.

33. Sve stranke koje su sudjelovale na raspravi potvrdile su, osim toga, da zakonodavstvo Ujedinjene Kraljevine ne upućuje izričito na uvjet povezan s tržišnim natjecanjem iz članka 133. stavka 1. točke (d) te direktive.

34. Međutim sud koji je uputio zahtjev, stranke glavnog postupka i Komisija polaze od pretpostavke da je isključivanje lokalnih vlasti iz mogućnosti korištenja izuzeća od PDV-a za pružanje sportskih usluga posljedica toga što je Ujedinjena Kraljevina iskoristila mogućnost predviđenu u članku 133. stavku 2. da odobri izuzeće od ispunjavanja uvjeta neprofitnim subjektima javnog prava, a koji „vjerojatno [...] neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u”⁵.

35. Na raspravi je općina Ealing iz šire londonske regije izjavila da vlasti Ujedinjene Kraljevine tvrde da imaju pravo oslanjati se na uvjet povezan s tržišnim natjecanjem, a što se treba tumačiti kao manifestacija njihove odluke da isključe lokalne vlasti iz izuzeća jer njihove aktivnosti nužno uzrokuju narušavanje tržišnog natjecanja.

36. Zastupnik Vlade Ujedinjene Kraljevine složio se s onim što je o tom pitanju navela općina Ealing iz šire londonske regije, smatrajući da je takvo stajalište opravdano zbog opasnosti da bi lokalne vlasti subvencionirale sportske aktivnosti i da je narušavanje tržišnog natjecanja rezultat njihova „vjerojatnog ponašanja”.

37. Komisija je zauzela jednako stajalište i priznala da uvjet povezan s tržišnim natjecanjem nije nigdje izričito naveden u zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine, ali da to nije ni potrebno zbog širokih ovlasti koje su državama članicama omogućene tom direktivom⁶.

38. Na temelju pretpostavke da Sud prihvati argument da je zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine implicitno nametnut uvjet povezan s tržišnim natjecanjem, svoje obrazloženje u ostatku ovog mišljenja zasnivam na pretpostavci da će u odnosu na zakonodavno tijelo i porezno tijelo Ujedinjene Kraljevine odobravanje izuzeća od PDV-a na sportske usluge koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava „vjerojatno [...] uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u”⁷ u svim slučajevima. Iako uvjet implicitno postoji u zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine, pretpostavlja se, međutim, da nikad nije ispunjen.

B – Prvo prethodno pitanje

39. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita ovlašćuje li se člankom 133. stavkom 2. Direktive 2006/112 državu članicu da subjektima javnog prava nametne uvjet povezan s tržišnim natjecanjem utvrđen u članku 133. stavku 1. točki (d) te direktive ako je, na temelju Priloga E Šestoj direktivi, država članica 1. siječnja 1989. predvidjela plaćanje PDV-a na isporuku samo nekih sportskih usluga, a druge izuzela.

40. Slažem se s vladom Ujedinjene Kraljevine i Komisijom da odgovor na to pitanje treba biti potvrđan.

41. Iz njegove formulacije je jasno da članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112 ne zahtijeva da sve sportske usluge podliježu PDV-u od 1. siječnja 1989. kako bi država članica na kraju prijelaznog razdoblja mogla nametnuti uvjet povezan s tržišnim natjecanjem neprofitnim subjektima javnog prava. Upravo suprotno, taj članak upućuje općenito na države članice „koje su, u skladu s Prilogom E [Šestoj direktivi], 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na transakcije iz članka 132. stavka 1. toč[ke ...] (m)”, a to je bio slučaj u Ujedinjenoj Kraljevini.

5 — Članak 133. stavak 1. točka (d) te direktive na koju se upućuje u članku 133. stavku 2.

6 — Iako je predstavnik Komisije citirao, u vezi s ovlastima dodijeljenima državama članicama, izreku koja bi se mogla primijeniti u ovom predmetu: „Give him an inch, he will take a mile” (Pružiš mu prst, a on ti uzme cijelu ruku).

7 — Članak 133. stavak 1. točka (d) navedene direktive.

42. Iako je stajalište moglo biti jasnije da je upućivanje bilo usmjereno na države članice „koje su, u skladu s Prilogom E [Šestoju direktivi], 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na [neke] transakcije iz članka 132. stavka 1. točka [...] (m)”⁸, takvo oprečno tumačenje ne bi bilo u skladu s ciljem Šeste direktive⁹ kojim se nastojalo državama članicama dopustiti da tijekom prijelaznog razdoblja prošire uvjete na temelju kojih te isporuke sportskih usluga podliježu PDV-u. Drugim riječima, prije su države članice mogle nametnuti PDV na isporuku sportskih usluga, ali nisu bile dužne to učiniti. Iz toga slijedi da PDV nije nužno morao biti primijenjen 1. siječnja 1989. na sva pružanja sportskih usluga.

43. Općina Ealing iz šire londonske regije uzvraća da se doslovnim i strogim tumačenjem izraza „u slučaju kada je predmetnoj isporuci roba ili usluga od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće” u članku 133. stavku 2. Direktive 2006/112 zahtijevalo da Ujedinjena Kraljevina izuzme transakcije o kojima je riječ pri izmjeni svojeg zakonodavstva 1994., a prije primjene uvjeta povezanog s tržišnim natjecanjem.

44. To nije način na koji ja tumačim tu odredbu. Točne riječi koje je upotrijebio zakonodavac Unije u suprotnosti su s tim tumačenjem. Naime, odredba o kojoj je riječ odnosi se na pružanje usluga koje su „izuzete”, a ne na one koje su „bile izuzete” u tom trenutku. Činjenica da država članica odlučuje izuzeti sportske usluge, a istodobno se koristi uvjetom povezanim s tržišnim natjecanjem, ne može se smatrati neusklađenošću s pravom Unije. Upravo suprotno, taj je pristup istovjetan onome koji je donesen u članku 1. točki 1. Osamnaeste direktive¹⁰, a kojim je zakonodavac Unije države članice „koje su, u skladu s Prilogom E [Šestoju direktivi], 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV [na pružanje sportskih usluga]” obvezao da od 1. siječnja 1990. iste izuzmu, odnosno u isto vrijeme kada im je bilo omogućeno odobriti izuzeće neprofitnim tijelima koja podliježu uvjetima.

45. Činjenica da Ujedinjena Kraljevina nije bila obvezna izuzeti pružanje sportskih usluga od PDV-a prije primjene uvjeta povezanog s tržišnim natjecanjem čak se temelji na zahtjevu da se Direktiva 2006/112 tumači i primjenjuje na način sukladan s Osamnaestom direktivom.

46. Naime, Direktiva 2006/112 je samo preinaka prijašnjih direktiva o PDV-u, posebice Šeste i Osamnaeste direktive, i ne sadržava bitne promjene¹¹. Formulacijom članka 1. Osamnaeste direktive od 1. siječnja 1990. okončano je prijelazno razdoblje tijekom kojeg su sportske usluge koje su pružala neprofitna tijela mogle podlijegati PDV-u. Iz tog članka proizlazi i članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112.

47. U članku 1. Osamnaeste direktive također nisu upotrijebljene riječi „u slučaju kada [je za pružanje sportskih usluga] od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće”, što upućuje na zaključak da nije bilo predviđeno dodavanje dodatnog uvjeta kako bi države članice mogle primijeniti uvjet povezan s tržišnim natjecanjem na neprofitne subjekte javnog prava. Tim je člankom bilo predviđeno samo da transakcije o kojima je riječ podliježu PDV-u od 1. siječnja 1989. kako bi predmetna država članica mogla nametnuti uvjet povezan s tržišnim natjecanjem na aktivnosti koje provode neprofitni subjekti javnog prava.

8 — Moje isticanje.

9 — Vidjeti članak 28. stavak 3. točku (a), u vezi s Prilogom E, točkom 4. Šeste direktive. Prijelazna priroda tih odredbi, kojima je dopušteno privremeno odstupanje od izuzeća u slučaju pružanja sportskih usluga utvrđenih u članku 13.A stavku 1. točki (m) te direktive, podrazumijeva da njima nije bilo spriječeno djelomično izuzeće isporuke tih usluga. Vidjeti, po analogiji, presudu od 29. travnja 1999., *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, t. 19. i 20.).

10 — Vidjeti točku 5. ovog mišljenja.

11 — Vidjeti uvodne izjave 1. i 3. direktive.

48. Zbog tih razloga predlažem da odgovor Suda na prvo pitanje bude da se članak 133. stavak 1. točka (d) i stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da dopuštaju državama članicama nametanje uvjeta povezanog s tržišnim natjecanjem neprofitnim subjektima javnog prava čak i ako je za sportske usluge, osim onih koje podliježu PDV-u od 1. siječnja 1989., s tim datumom odobreno izuzeće te čak i ako sportskim uslugama o kojima je riječ nije odobreno izuzeće na temelju nacionalnog prava prije nego što je država članica primijenila uvjet utvrđen u članku 133. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112.

C – Drugo prethodno pitanje

49. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti pita ovlašćuje li se člankom 133. stavkom 2. Direktive 2006/112 državu članicu koja je, na temelju Šeste direktive, 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge da nametne PDV na sportske usluge¹² koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava¹³ kad izuzima ostale neprofitne subjekte ne namećući im nijedan od uvjeta utvrđenih u članku 133. stavku 1. te direktive, a posebice uvjet povezan s tržišnim natjecanjem utvrđen u točki (d) te odredbe.

50. Predlažem da se na to pitanje odgovori negativno zbog razloga navedenih u nastavku.

51. Kao što sam naveo u točkama 23. i 24. ovog mišljenja, člankom 132. Direktive 2006/112 državama članicama nameće se načelo da sve sportske usluge koje pružaju neprofitna tijela, bez obzira na to jesu li tijela javnog prava ili ne, valja izuzeti od PDV-a. Međutim, postoje iznimke od tog načela jer su u članku 133. te direktive utvrđeni uvjeti na temelju kojih država članica može uvjetovati odobrenje izuzeća.

52. Sve države članice mogu odobriti izuzeće od PDV-a za sportske usluge koje pružaju neprofitna tijela koja nisu tijela javnog prava podložno četirima uvjetima utvrđenima u članku 133. stavku 1. točke (a) do (d).

53. Samo države članice koje su 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge koje pružaju neprofitna tijela, bez obzira na to jesu li tijela javnog prava ili ne, mogu *također* (s učinkom od 1. siječnja 1990.) primijeniti to izuzeće sportskih usluga koje pružaju neprofitna tijela javnog prava podložno samo uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem iz točke (d) te odredbe¹⁴.

54. Osim toga, iz formulacije članka 133. stavka 2. proizlazi niz problema. Među ostalim, njime se državama članicama koje su 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge na temelju Priloga E Šestoj direktivi dopušta primijeniti „*uvjete* utvrđene u točki (d) prvog stavka”, iako je u toj točki naveden samo jedan uvjet. U njoj se također ne navodi na koga se mogu primijeniti ti uvjeti iako upućuje na izuzeće o kojem je riječ samo u pogledu neprofitnih subjekata javnog prava.

55. Nadalje, upotrijebljeni su izrazi „u slučaju kada je predmetnoj isporuci [...] usluga od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće”, što bi moglo dati dojam da određene države članice mogu nastaviti primjenjivati PDV na sportske usluge koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava, a što bi po mojem mišljenju bilo protivno pravilu izuzeća koje je uspostavio zakonodavac Unije.

12 — Osim prava sudjelovanja na sportskim natjecanjima.

13 — Namećući im uvjet povezan s tržišnim natjecanjem iz članka 133. stavka 1. točke (d) te direktive i zauzimajući stajalište da u odnosu na njih taj uvjet nikada nije ispunjen.

14 — Vidjeti članak 133. stavak 2. te direktive. Kao što sam napomenuo u točki 26. ovog mišljenja, čini mi se da su uvjeti utvrđeni u točkama (a) do (d) te odredbe prikladniji za primjenu na neprofitna tijela privatnog prava nego na tijela javnog prava.

56. S obzirom na nejasnoće koje proizlaze iz formulacije članka 133. stavka 2. te direktive, smatram da je formulacija članka 1. točke 1. Osamnaeste direktive, koja Direktivom 2006/112 navodno nije bila ni najmanje značajnije izmijenjena¹⁵, jasnija.

57. U skladu s tom odredbom „države članice koje su 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na transakcije [povezane sa sportskim uslugama] mogu također primijeniti [uvjet povezan s tržišnim natjecanjem] i na pružene usluge [...] kao što je navedeno u članku 13.A stavku 1. točk[i] (m) [...], u slučaju kada takve aktivnosti isporučuju subjekti javnog prava”.

58. Iz formulacije je jasno vidljivo, kao prvo, da izuzeće sportskih usluga koje pružaju subjekti javnog prava mora biti pravilo čak i u državama članicama koje su, poput Ujedinjene Kraljevine, primijenile PDV na te usluge 1. siječnja 1989. na temelju Priloga E Šestoj direktivi i, kao drugo, da se za neprofitne subjekte javnog prava izuzeće može učiniti podložnim uvjetu koji je povezan s tržišnim natjecanjem.

59. Osim toga, u skladu sa sudskom praksom uvjeti kojima država članica može uvjetovati izuzeće „ni na koji način ne utječu na definiciju predmeta izuzeća”¹⁶ jer države članice „[ne smiju] to izuzeće učiniti podložnim uvjetima osim onih koji su utvrđeni u [direktivi]”¹⁷.

60. Slijedi da ako je razlika u postupanju u korist neprofitnih subjekata javnog prava¹⁸ sastavni dio Direktive 2006/112, kao što primjećuje Komisija, države članice ne mogu mijenjati ni smisao ni opseg te razlike.

61. Međutim, u ovom predmetu zakonodavstvo Ujedinjene Kraljevine o kojem je riječ preokreće tu razliku u postupanju na način da neprofitnim subjektima koji nisu subjekti javnog prava ne uvjetuje odobravanje izuzeća ispunjenjem bilo kojeg od uvjeta iz članka 133. stavka 1. te direktive, dok općenito isključuje lokalne vlasti iz prednosti izuzeća na način da implicitno pretpostavlja da one nikada ne mogu ispuniti uvjet povezan s tržišnim natjecanjem koji im je nametnut.

62. Tim se zakonodavstvom pretpostavlja vrlo različito tumačenje članka 133. te direktive od mojeg tumačenja, odnosno da su dva stavka tog članka međusobno neovisna u tolikoj mjeri da državi članici, koja je na temelju Priloga E Šestoj direktivi 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge, daje mogućnost potpuno neometanog odlučivanja o tome hoće li odobriti izuzeće.

63. Smatram da je to tumačenje suprotno kako formulaciji članka 133. stavka 2. tako i načelu porezne neutralnosti.

64. Naime, kao i u članku 1. stavku 1. točki 1. Osamnaeste direktive, u članku 133. stavku 2. Direktive 2006/112 navodi se da države članice koje su, na temelju Priloga E Šestoj direktivi, 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge „mogu *također*”¹⁹ neprofitnim subjektima javnog prava odobriti izuzeće podložno uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem.

65. Po mojem mišljenju, upotreba riječi „također” implicira da te države članice mogu odobriti izuzeće neprofitnim subjektima javnog prava podložno tom uvjetu samo ako to već čine za druge neprofitne subjekte.

66. Dolazim do istog zaključka na temelju načela porezne neutralnosti koje je, u pitanjima PDV-a, izraz općeg načela jednakog postupanja.

15 — Vidjeti uvodne izjave 1. i 3. te direktive.

16 — Presuda od 7. svibnja 1998., Komisija/Španjolska (C-124/96, EU:C:1998:204, t. 11.).

17 — Presuda od 7. svibnja 1998., Komisija/Španjolska (C-124/96, EU:C:1998:204, t. 18. i navedena sudska praksa).

18 — Vidjeti točke 24. do 27. ovog mišljenja.

19 — Moje isticanje.

67. Naime, valja imati na umu da se načelom porezne neutralnosti sprječava različito postupanje sa sličnom robom i pružanjem usluga, a koje su međusobno konkurentne, u svrhe PDV-a²⁰.

68. U ovom slučaju sportske usluge koje pruža općina Ealing iz šire londonske regije (naime, osobito, ulaz u sportske dvorane i bazene) svakako su slične istim uslugama koje pružaju subjekti koji nisu subjekti javnog prava. Isporuke usluga o kojima je riječ međusobno su konkurentne pa bi s njima trebalo postupati na jednak način. Zašto plaćati PDV za odlazak na bazen ovisno o tome upravlja li njime neprofitni subjekt javnog prava ili neprofitni subjekt privatnog prava?

69. Iz tih razloga predlažem da odgovor Suda na drugo pitanje bude da članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da država članica koja je, na temelju Šeste direktive, 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge može odobriti izuzeće od PDV-a neprofitnim subjektima javnog prava podložno uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem utvrđenom u članku 133. stavku 1. točki (d) te direktive samo ako taj uvjet primjenjuje i na usluge koje pružaju drugi neprofitni subjekti.

D – Treće prethodno pitanje

70. Razmotrit ću treće pitanje samo ako Sud smatra da je Ujedinjena Kraljevina imala pravo odobriti izuzeće od PDV-a na sportske usluge koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava podložno uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem utvrđenom u članku 133. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112 čak i ako te uvjete nije primjenjivala na usluge koje su pružala druga neprofitna tijela.

71. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim pitanjem pita Sud omogućuje li se člankom 133. Direktive 2006/112 državama članicama koje su, na temelju Šeste direktive, 1. siječnja 1989. primijenile PDV na sportske usluge da svim neprofitnim subjektima javnog prava ukinu prednost izuzeća od pružanja tih usluga bez utvrđivanja u svakom pojedinačnom slučaju je li vjerojatno da će odobrenje izuzeća dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

72. Mišljenja sam da država članica ne može općenito isključiti sve neprofitne subjekte javnog prava iz izuzeća čak ni ako je 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge.

73. Kao što sam naveo u točki 23. ovog mišljenja, pravilo predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (m) Direktive 2006/112 obvezuje države članice da pružanje sportskih usluga od strane neprofitnih subjekata izuzmu od PDV-a.

74. Čak i kada je u članku 13.A stavku 1. Šeste direktive bilo predviđeno da „države članice izuzimaju [sportske usluge] u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprječavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe”, Sud je presudio da „[ti] uvjeti [...] ni na koji način nisu utjecali na definiciju predmeta izuzeća predviđenih tom odredbom”²¹.

75. Sud je također presudio da „tom odredbom ni na koji način nije bilo predviđeno da bi država članica pri odobravanju izuzeća za određenu isporuku usluga usko povezanih sa sportom ili tjelesnim odgojem koje pružaju neprofitni subjekti [mogla] to izuzeće učiniti podložnim drugim uvjetima koji nisu uvjeti utvrđeni u članku 13.A stavku 2.”²²

20 — Vidjeti presude od 8. svibnja 2003., Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264, t. 25. i navedena sudska praksa), i od 10. studenoga 2011., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32. i navedena sudska praksa).

21 — Presuda od 7. svibnja 1998., Komisija/Španjolska (C-124/96, EU:C:1998:204, t. 11. i navedena sudska praksa).

22 — Presuda od 7. svibnja 1998., Komisija/Španjolska (C-124/96, EU:C:1998:204, t. 18.). Ti su uvjeti zapravo ostali isti u članku 132. Direktive 2006/112.

76. Budući da se Direktivom 2006/112 nisu izmijenili uvjeti utvrđeni u članku 13.A stavku 2. Šeste direktive, iz te sudske prakse slijedi da su države članice obvezne odobriti izuzeće navedeno u članku 132. stavku 1. točki (m) Direktive 2006/112 i da su jedini uvjeti koje mogu nametnuti oni koji su utvrđeni člancima 132. i 133., pri čemu se ne mogu nametati dodatni uvjeti.

77. U vezi s uvjetima za odobrenje izuzeća utvrđenima u članku 133. te direktive i, konkretno, s uvjetom povezanim s tržišnim natjecanjem, Sud je smatrao da „ta mogućnost [...] ne dopušta poduzimanje općih mjera [...] [kojima se ograničava] područje primjene tih izuzeća. Naime, prema praksi Suda koja se odnosi na odgovarajuće odredbe Šeste direktive, država članica ne može, ograničavajući izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive na jedan ili više uvjeta predviđenih njezinim člankom 133., izmijeniti područje primjene tog izuzeća.”²³

78. Sud je na temelju toga proglasio da je niz odredaba zakona država članica, a posebice odredba španjolskog prava kojom se ograničava područje primjene izuzeća na privatna sportska tijela ili ustanove socijalne prirode čije članstvo ili upisnina ne premašuju određeni iznos, protivno člancima 132. i 133. te direktive²⁴.

79. Upravo u okviru te analize potrebno je razmotriti pitanje kojim sud koji je uputio zahtjev nastoji utvrditi može li država članica sve neprofitne subjekte javnog prava, uključujući lokalna tijela, isključiti iz prednosti izuzeća pružanja sportskih usluga, a da ne razmotri u svakom pojedinačnom slučaju je li vjerojatno da će odobrenje tog izuzeća prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

80. Stajališta stranaka razilaze se u pogledu tog pitanja. S jedne strane, općina Ealing iz šire londonske regije smatra da valja provesti procjenu rizika od narušavanja tržišnog natjecanja, kao u slučaju neprofitnih subjekata koji nisu subjekti javnog prava, „u svakom pojedinačnom slučaju”²⁵, uzimajući u obzir okolnosti svojstvene svakoj sportskoj aktivnosti.

81. Vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija, s druge strane, smatraju da se, u skladu s presudom od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 48. do 53.), procjena tog rizika ne može provoditi na lokalnoj razini svakog neprofitnog subjekta, nego se, naprotiv, mora provoditi općenito na nacionalnoj razini.

82. Ta se presuda odnosila na tumačenje članka 4. stavka 5. Šeste direktive (sada članak 13. Direktive 2006/112) u kojem se navodilo da „subjekti javnog prava ne [bi se trebali smatrati] poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima [su sudjelovali] kao javna tijela, čak i u slučaju gdje [su ubirali] davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja”.

83. Sud je s obzirom na tu odredbu u točki 53. presude od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i dr.* (C-288/07, EU:C:2008:505), presudio da se „značajno narušavanje tržišnog natjecanja do kojeg bi dovelo postupanje sa subjektima javnog prava, a koji nastupaju kao javne vlasti, kao s osobama koje nisu porezni obveznici valja procijeniti upućivanjem na predmetnu djelatnost kao takvu, *ne dovodeći procjenu u vezu s nekim određenim lokalnim tržištem*”²⁶.

23 — Presuda od 19. prosinca 2013., *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, t. 35. i navedena sudska praksa). U tom smislu vidjeti i presudu od 25. veljače 2016., *Komisija/Nizozemska* (C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, t. 38.).

24 — Presuda od 7. svibnja 1998., *Komisija/Španjolska* (C-124/96, EU:C:1998:204, t. 19.).

25 — Članak 133. stavak 1. Direktive 2006/112.

26 — Moje isticanje.

84. Općina Ealing iz šire londonske regije smatra da se navedena sudska praksa na ovaj predmet tek djelomično²⁷ može prenijeti jer se članak 13. Direktive 2006/112 odnosi na drugi problem, odnosno na utvrđivanje je li subjekt javnog prava porezni obveznik. Za razliku od toga, pitanje u ovom predmetu nije ima li odnosni subjekt status poreznog obveznika, nego bi li tržišno natjecanje bilo narušeno da mu je odobreno izuzeće.

85. Slažem se s tim stajalištem. Članak 13. stavak 1. podstavak 1. te direktive odnosi se na status subjekata javnog prava kao poreznih obveznika te predviđa da se „ne smatraju [...] poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela”. Člankom 13. stavkom 2. te direktive utvrđuje se veza s izuzećem sportskih usluga iz članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive te se navodi da „[d]ržave članice mogu smatrati aktivnosti, izuzete u skladu s člancima 132. [...] [te direktive] u kojima sudjeluju subjekti javnog prava, aktivnostima u kojima ta tijela sudjeluju kao javne vlasti”.

86. Međutim, prema sudu koji je uputio zahtjev, Londonska općina Ealing pri pružanju sportskih usluga ne tvrdi da nastupa kao javno tijelo u smislu članka 13., a porezno tijelo to ne osporava.

87. Nadalje, primjena načela utvrđenog u točki 53. presude od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505), bila bi u suprotnosti s člankom 133. Direktive 2006/112 u kojem se navodi da veza između odobrenja izuzeća i sukladnosti s određenim uvjetima, uključujući uvjet povezan s tržišnim natjecanjem, mora biti utvrđena „u svakom pojedinačnom slučaju”.

88. Točno je da se ta kvalifikacija pojavljuje samo u prvom stavku tog članka koji se odnosi na neprofitne subjekte koji nisu subjekti javnog prava. Međutim, ne postoji uvjerljiv razlog, a ne iznose ga ni Vlada Ujedinjene Kraljevine ni Komisija, kojim bi se opravdala različita primjena tog istog uvjeta na neprofitne subjekte javnog prava.

89. Pojmovi upotrijebljeni u drugim jezičnim inačicama Direktive 2006/112 još jasnije ukazuju na to da se analiza uvjeta utvrđenih u prvom stavku članka 133. te direktive mora primijeniti pojedinačno na svako tijelo. Kao primjere bih naveo, osim inačice na engleskom jeziku (*in each individual case*), inačice na grčkom (*χωριστά για κάθε περίπτωση*) i njemačkom jeziku (*im Einzelfall*).

90. Komisija upućuje na poteškoće s kojima bi se suočile lokalne vlasti i privatni subjekti, u skladu s točkama 49. do 51. presude od 16. rujna 2008., *Isle of Wight Council i drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505), da moraju ispitati „svaki pojedinačni slučaj”, a posebice na potrebu provođenja „sustavne ponovne procjene, na temelju često složenih ekonomskih analiza, uvjeta tržišnog natjecanja na mnoštvu lokalnih tržišta čije bi se utvrđivanje moglo pokazati posebno teškim budući da se razgraničenje tržišta ne podudara nužno s područjima na kojima lokalne vlasti izvršavaju svoje ovlasti”²⁸.

91. Međutim, zašto ta procjena ne bi bila izvediva u slučaju neprofitnih subjekata javnog prava ako bi bila izvediva u slučaju drugih tijela²⁹?

27 — Poput Komisije, općina Ealing iz šire londonske regije prihvaća da narušavanje tržišnog natjecanja valja ocijeniti u odnosu na sportsku aktivnost o kojoj je riječ.

28 — Točka 49. te presude.

29 — Osim toga, čudno je što se zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine propisuje takva analiza svakog pojedinačnog slučaja s obzirom na izuzeće od PDV-a primjenjivo na kulturne usluge, kao što je opsežno objašnjeno u točki 3.8. Obavijesti o PDV-u 701/47: kultura (VAT Notice 701/47: culture).

92. Iz tih razloga predlažem da odgovor Suda na treće pitanje bude da članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da ne dopušta državi članici da općenito sve neprofitne subjekte javnog prava isključi iz prednosti izuzeća pružanja sportskih usluga a da u svakom pojedinačnom slučaju ne razmotri bi li odobrenje izuzeća vjerojatno uzrokovalo narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

VI – Zaključak

93. Prema tome, predlažem da odgovor Suda na prethodna pitanja koja je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezno vijeće)) glasi kako slijedi:

1. Članak 133. stavak 1. točku (d) i stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da državama članicama dopuštaju da uvjetom koji je povezan s tržišnim natjecanjem obuhvate neprofitne subjekte javnog prava čak i ako je za sportske usluge, a koje nisu one koje podliježu PDV-u od 1. siječnja 1989., odobreno izuzeće s tim datumom te čak i ako za sportske usluge o kojima je riječ nije odobreno izuzeće na temelju nacionalnog prava prije nego što je država članica primijenila uvjet utvrđen u članku 133. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112.
2. Članak 133. stavak 1. točku (d) i stavak 2. Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da država članica koja je, na temelju Direktive 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet — zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge može odobriti izuzeće od PDV-a neprofitnim subjektima javnog prava podložno uvjetu povezanom s tržišnim natjecanjem iz članka 133. stavka 1. točke (d) te direktive samo ako taj uvjet primjenjuje i na usluge koje pružaju drugi neprofitni subjekti.
3. Članak 133. stavak 2. Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da se njime državi članici koja je, na temelju Direktive 77/388, 1. siječnja 1989. primijenila PDV na sportske usluge ne dopušta da općenito sve neprofitne subjekte javnog prava isključi iz prednosti izuzeća za pružanje sportskih usluga a da u svakom pojedinačnom slučaju ne razmotri bi li odobrenje tog izuzeća vjerojatno uzrokovalo narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.